

# 资源消耗会计在企业成本管理中的应用

李艳<sup>1,2</sup>,张巧良<sup>1</sup>

(1.兰州理工大学 经济管理学院,甘肃 兰州 730050;2.河海大学 商学院,江苏 南京 210098)

**【摘要】** 随着我国经济的迅猛发展,在全球化趋势的不断深入下,企业经营管理的环境日益复杂化。基于这样的背景,传统的成本管理体系将面临着一波前所未有的冲击与挑战。因此,企业必须通过一套崭新的成本管理系统的设计来及时地对这些变化进行准确、有效的反应。而资源消耗会计就是在这样的背景下产生的,它必然将成为企业成本管理的发展趋势。文章基于资源消耗会计的原理及优势,系统地分析与探讨了我国企业应用资源消耗会计的必要性,并提出了相应的应用策略。

**【关键词】** 资源消耗会计;企业成本管理;应用

**【中图分类号】** F275.3 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-2768(2015)09-0142-04

20世纪,作业成本法在我国各大企业的成本管理工作中得到了广泛的应用。作业成本法的应用,能够有效地推动成本管理水平的提升。但是,随着企业经营管理环境的日益复杂,进入21世纪后,以作业成本法为代表的成本管理手段在实际的应用过程中暴露出了诸多的缺陷。静态的货币指标,是作业成本法的主要参考信息,其并不能够准确地反映生产经营过程中的资源消耗情况。而正是在这样的背景下,资源消耗会计应运而生。资源消耗会计是在作业成本管理控制手段的基础上,通过适当的作业成本方法来对内部进行良好的改进,这不但能够有效地让企业对外部资源的成本管理控制能力得到提升,也能让成本管理的战略地位得到全面的提高。显然,资源消耗会计的出现,必然是新时期企业成本控制工作的实际需求与发展需求,同时也是成本会计控制方法得以创新的基本内部动力。

## 一、资源消耗会计基本原理

### (一) 计量方法

作为成本核算的前提,资源消耗关系得以充分的反映,才能够对受益对象的成本进行准确的计算。对于资源消耗关系的表达而言,仅仅通过货币计量,显然不能够充分地对其进行表达。因此,资源消耗会计的应用首先就要良好地区分核算成本的价值关系以及定义资源的消耗关系,以此来让产出的量化计量过程与货币的计算过程实现互相分离的效果。只有在这样的情况下,资源消耗与成本核算的关系(“成本核算的前提即是资源消耗”、“资源消耗的货币表现即是成本核算”)才能够得到充分的体现。通过资源消耗会计来划分资源消耗与成本分配的意义,主要需要通过以下两个方面的内容来实现:首先,以量化指标来有效地表达资源消耗的关系。由于非货币指标是量化指标中的主要内容,因此在资源消耗会计的应用下

**【收稿日期】** 2015-05-15

**【基金项目】** 国家自然科学基金项目“黑河流域生态补偿研究”(40971291);甘肃省教育厅高等学校科研项目“甘肃水资源低碳流转与生态耦合研究”(2015B-037);兰州社科基金项目“兰州新区水资源低碳配置与计量研究”(15YB069)

**【作者简介】** 李艳(1979-),女,江苏南京人,兰州理工大学经济管理学院副教授,河海大学商学院博士研究生,研究方向:水资源会计;张巧良(1968-),女,山西襄汾人,注册会计师,兰州理工大学经济管理学院教授、硕士生导师,研究方向:碳会计。

所建立起来的成本模型必须是以非货币的数量化来形成结构的。<sup>[1]</sup>显然,这种非货币的数量化结构形式是有助于成本差异分析的。其次,资源成本在通常情况下都只能在使用的过程中实现分配,因此其对成本价值的计量则只能通过对关系中的实际消耗数量来实现。显然,资源消耗会计的应用对于资源能力利用情况的分析以及成本差异的分析而言,必然能够起到一定的积极作用。

## (二)核算对象

资源,是整个资源消耗会计应用过程中的主要核算对象。与传统作业成本系统当中的核算资源相比较,资源消耗会计不但在确定资源的动因上更加全面,所覆盖的资源范围也更加广泛,而且对于资源能力的反映也将更加的完整。对于传统作业成本系统中所核算的资源而言,其往往只是为作业所提供服务的资源,在整个核算资源内容中并不存在本身所消耗的资源,也就是说传统的作业成本系统,对于企业资源交互消耗所产生的成本,并不能进行科学有效的核算。然而,在资源消耗会计的应用下,我们需要在作业成本系统中将这部分交互提供服务地资源进行充分的反映,并将服务资源的成本有效地分配到具体的被服务资源当中。通过这样的过程,企业整个资源消耗的过程必然能够得到完整的反映,而资源成本的计算也将更加的精确、可靠。因此,与传统的作业成本系统相比,资源消耗会计不但需要有效地核算作业消耗的资源,也要对资源自身所消耗的资源进行充分的核算,核算的内容显然更加的全面。另外,在资源消耗会计的应用过程中,我们必须对与资源分配相关的资源动因引起足够的重视。在资源消耗会计应用过程中,资源动因是由“资源→资源、资源→作业”的因果关系中来实现共同确定的,在这其中包含了“资源→资源”的交互分配资源动因以及“资源→作业”的直接分配资源动因。由于资源消耗会计能够在对交互消耗进行充分反应的同时对资源动因进行清晰的确定,因此其必然能够有效地避免传统作业成本系统中因主观确定资源动因所造成的诸多缺陷。

## (三)成本习性

在资源消耗会计的应用下,从最为基层的核

算单位开始,成本就被划分成为了变动成本与固定成本。在资源消耗会计的应用模式下,我们往往是通过两个具有差异性的视觉来对成本习性进行观察的,而这两种视觉则建立在资源供应与消耗的基础上。首先,从资源供应的角度来看,固有成本习性随着产出正比例变动的供应资源成本而转换为变动成本,否则即为固定成本。<sup>[2]</sup>在资源供应的模式下,供应资源将具有两种成本习性(即变动成本、固定成本)而企业对于方案选择与战略决策的确定,也将对所发生的供应资源的成本习性起着决定性的影响。其次,从资源消耗的角度来看,变动成本具有一种潜在的习性(其往往会受到资源消耗模式的影响)。也就是说,对于一项变动成本而言,其初始形态会因为其所产出消耗方式的变化而逐渐地转换为固定成本。这种固定成本是与变动成本相对应的,其并不会受到资源消耗模式的影响,并且依据固定成本模式下所供应的资源,其始终保持着固定成本相关的习性,从而按照固定成本的分配方法来计入成本的对象。依据预计运营需求供应的变动成本资源,我们如果按照变动成本的消耗模式来在成本的习性上保持一定的变动,那么就需要以所变动的成本分配方法来对成本对象进行计入处理。在这整个过程当中,资源消耗模式并不会对固定成本习性带来任何的影响,而在供应资源的过程中始终是根据固定成本模式来进行的,保持着固定成本的习性,而在计入成本对象的过程中,也是严格按照固定成本分配的方法来进行的。

## 二、企业成本管理中应用资源消耗会计的优势

### (一)有利于企业对闲置生产能力的分析与利用

对于企业而言,其在生产经营的过程当中往往会因为各种因素的影响出现生产能力(如人力、设备等)被闲置的现象,这种现象的存在必然会极大地限制企业经济效益最大化目标的实现。显然,传统的作业成本法并不能够有效地对企业资源信息进行完整性、准确性的呈现,根本不利于企业对于闲置生产能力的分析与利用。而在资源消耗会计的应用下,企业必定能够良好地掌握闲置生产能力的信息,并能够有效地对其进行管理与利用。

在闲置生产能力的管理与利用中,资源消耗会计通过“供给产能”概念的充分利用来让企业管理者更加牢固地了解到存在利用价值的资源信息有哪些,并且让管理者能够以此为依据来进行相应的资源决策活动。

(二)资源消耗会计的预算编制为成本管理提供技术支持

显然,对于企业来说,必须通过科学的预算编制来为成本管理工作的开展提供相应的信息支持。预算编制工作需要对整个资源消耗的数量、价格进行科学合理的计算,并且准确地划分出其相应的成本习性。<sup>[3]</sup>在传统的作业成本模式下,预算编制工作将存在三个严重的制约因素:一是特殊作业就算消耗了特殊资源,也很难得到科学、准确、完整的计量与反映。二是仅仅将变动成本作为与企业作业量相关联的成本,而并没有充分地考虑到固定成本。针对于企业生产经营过程中所发生的各种固定成本(如折旧等)而言,并不能够主观地对成本的动因进行有效的分配,预算存在极大的缺陷。三是成本模型往往只能够通过货币指标来实现计量,货币性的其他量化指标并没有得到充分的采用,这就导致闲置生产能力根本得不到反映。而通过资源消耗会计的应用,上述问题必然将得到良好的改善。其通过资源需求的深入了解以及相应的资源成本习性来科学合理地编制预算,最终真正地为企业管理者的预测提供技术支持。

(三)为企业业务外包决策提供科学依据

在供应链管理被广泛运用的今天,企业只有将自身拥有的资源集中投入到最具有优势的业务当中,才能让自身的特长得到充分的发挥,最终形成核心竞争力。<sup>[4]</sup>在这样的情况下,企业就必须对那些边缘业务进行外包处理,以此来最大限度地提高企业资源的使用功能效率,避免资源的过度分散、浪费。而资源消耗会计的应用,必然能够让企业准确地掌握各个作业的资源消耗信息,从而让企业能够及时地确定出外包的业务有哪些以及业务外包的最佳时机。另外,资源消耗会计能够根据相关的业务流程来将企业的成本分为变动成本、固定成本这两个部分,以此来为业务外包的决策提供科学、合理的依据。

### 三、资源消耗会计应用的必要性

就目前的情况来看,很多企业在成本的控制与管理过程中并没有对策略成本管理、价值链分析引起足够的重视,这就使得成本管理过程中的成本控制范围过于的单一。并且,成本控制工作局限于企业内部,并没有将控制策略有效地延伸到上游、下游,没有对企业的外部价值链引起足够的重视。在企业的整个经营过程中,真正具有意义的内容必然是经济过程中的成本。作为企业,必须清楚地意识到与整个产品价值链相关的所有成本。另外,目前很多企业在成本管理的过程当中都会在产品的生产阶段花费更多的精力,而对于产品的基础调研、设计以及相关的工艺分析等工作,并没有引起足够的重视,根本就没有从源头来对产品的成本进行控制。因此,资源消耗会计的应用对于当前我国的众多企业而言,必然是改革发展的重要手段之一。

### 四、资源消耗会计在企业成本管理中的应用策略

(一)试验阶段的主要工作

一是通过理性的考虑,选择两个企业内部的部门来作为额试点。由于长期使用传统成本管理模式的必然会与资源消耗会计模式发生一定的冲突,因此企业不能立即在内部所有部门中推广资源消耗会计的应用。所以,在实施资源消耗会计的过程中,企业应该采取逐步开展的方式,在选择了两个额试点的基础上获得更多的经验,并在取得了示范性作用之后,再逐步地推广与应用。二是科学合理地设立资源消耗会计实施工作小组。这个环节可以由企业主管生产项目的总经理来负责,在设立的过程中也需要通过工程技术部门和财务管理部门负责人的配合来进行。在明确了具体的工作目标后,再在企业的内部对资源消耗会计工作的应用进行逐步的推广。

(二)实施阶段的主要工作

一是确定出生产动因与成本费率。在选择动因对象时,应该采取如产品包装次数等因素来作为动因。这与传统的“以工时”为动因的方式相比,显然能够为相应的管理人员提供更加清晰、更加明确的信息。而在成本费率的确定上,企业必须根

据生产产品产出以及资源消耗之间的因果关系来进行。

二是通过成本中心的形成来确定作业对象以及相关资源。在成本中心设立之后,企业必须通过量化后的作业动因来科学有效地确定出作业的对象以及相应的资源。在资源消耗会计的模式下,企业所设立的成本中心必然会比传统的作业成本法的作业中心具有更细的划分,并且成本中心的数量也会得到相应的增加,并且能够让作业对象与资源真正地形成一种对应的关系,这明显有助于业绩评价。

三是对于成本中心的作业对象以及资源消耗而言,企业必须对其进行科学有效的预算。在确定出了成本中心之后,企业应该及时地开展相应的会计资源消耗分析工作。首先就要确定出动因成本肥料,并将其与前期的数字进行严谨的对比,从而确定出作业产出与资源消耗之间的消耗关系。另外,在一般情况下,企业可以通过过往数据的结合,以现场检查结论的方式来对费率进行合理的设置。<sup>[5]</sup>而在具体的实施过程当中,企业内部的每一个部门都需要建立起独特的成本肥料数据依据,

并自主地在这样的基础上进行准确无误的预算。

## 五、结语

总之,在企业经营管理的环境日益复杂化的背景下,资源消耗会计必然将逐渐地成为企业成本管理的发展方向。对于企业而言,要想进一步加强自身的成本管理工作,就必须对资源消耗会计的特点进行充分的了解与掌握,将其运用到成本管理的实践当中。只有这样,企业成本管理的效率才能得以提高,从而才能让企业的经济效益得到实质性的提升。

### 【参考文献】

- [1] 耿郁利.资源消耗会计理论意义与实现路径研究[J].商场现代化,2014(3):157.
- [2] 程小虎.资源消耗会计在成本管理中的应用探析[J].当代经济,2014(10):104-105.
- [3] 张爱萍.成本会计创新与资源消耗会计研究[J].财经界:学术版,2013(3):175.
- [4] 周航,张冠圻.服务业成本的资源消耗会计核算方法及其应用[J].企业活力,2011(10):75-80.
- [5] 郑秀芳.资源消耗会计——成本会计的新方法[J].山西财经大学学报,2011(S3):170,173.
- [6] 刘春力.资源消耗会计下资产现行成本的运用[J].财会研究,2010(1):36-37. (责任编辑:C 校对:L)

(上接第97页)市科技发展的重点领域和产业发展及企业需求,引进培养一批科技领军人物、人才团队以及高层次、高素质、国际化的管理人才和高技能人才,打造创新人才培养和集聚高地。需要破除阻碍人才成长和施展才华的一切障碍,营造更加宽松、自由的人才发展格局。建立有效的人才激励机制,完善以科研能力和创新成果为导向的人才评价标准。同时,努力提升人才环境,为人才发展创造良好的政务环境、创新创业环境和人居环境,营造宽容失败、鼓励创新的社会氛围,更好地吸引各级各类人才投身于城市的经济社会建设中来。

### (六)加大科技经费的投入力度

在资金严重短缺的情况下,企业靠自身的能力是无法完成研发任务的。杭州、南京、宁波等地采取了地方政府财政科技资金出资,成立高科技融资担保公司,探索解决科技型中小企业融资难问题。<sup>[4]</sup>目前,很多科技型中小企业存在贷款难的问题,很重要的原因就是这些企业没有抵押物,没

有抵押物那就很难得到相应的信用贷款。需要建立多元的科技投入体系,加大对企业科技创新活动的投入力度。实践证明,政府投入对企业研发投入提高的引导作用非常明显。因此,应加大政府资金投入的规模引导和结构示范,通过财政投入的“杠杆效应”引导更多企业和社会资本增加研发投入。同时,还需大力发展风险投资,引进国际先进的风险管理机构和投资团队,为高成长性中小企业与风险投资的结合牵线搭桥。政府应鼓励企业积极拓展低成本的融资渠道,通过资本市场获取直接融资。

### 【参考文献】

- [1] 迈克尔·波特.国家竞争优势[M].李明轩,邱如美,译.台北:中国台湾天下远见出版公司,1996.
- [2] 张来武.论创新驱动发展[J].中国软科学,2013(1):1-2.
- [3] 杨晓玲.企业成长为技术创新主体与经济的持续增长[J].南开学报:哲学社会科学版,2002(6):52.
- [4] 鄂齐.辽宁装备制造业知识产权战略研究[J].辽宁师范大学学报:社会科学版,2010(3):44. (责任编辑:C 校对:T)